



Tribunal de Apelaciones de los
Impuestos Internos y de Aduanas

MINISTERIO DE HACIENDA

GOBIERNO DE
EL SALVADOR
UNÁMONOS PARA CRECER

Inc. C1612008M

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las catorce horas treinta minutos del día veintinueve de junio del año dos mil diecisiete.

VISTOS en apelación la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cuarenta minutos del día veintitrés de noviembre del año dos mil dieciséis, a nombre de -----, por medio de la cual se resolvió sancionar a la referida apelante, por **Omitir Llevar Registros de Control de Inventarios estando obligado a ello**, respecto del período mensual de diciembre del año dos mil trece, de conformidad a lo establecido en el artículo 243 letra a) del Código Tributario, por la cantidad de **DOS MIL NOVENTA Y SIETE DÓLARES NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$2,097.90)**.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que la señora -----, actuando en su calidad personal, al interponer Recurso de Apelación, expresó no estar de acuerdo con la sanción impuesta por las razones siguientes:

""a) Razones de Hecho.

1) Que según estimaciones que de todos los Contribuyentes... se considera que un 18%... cumplen con el requisito de llevar el Registro de Control de Inventario, en ese sentido me siento agraviada por la multa antes señalada, por lo cual considero que se me viola el principio de igualdad, estipulado en el artículo 3 de LA CONSTITUCION.

2) Que en dicha resolución se hace mención del período comprendido del 1 al 31 de diciembre, siendo lo correcto del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013.

3) Que la multa impuesta de nueve salarios mínimos... es desproporcional a las utilidades efectivas de esta clase de empresas pues los agroservicios son de temporada y los ingresos no tienen un comportamiento igual por todo el año (...)"

"b) Razones de Derecho.

1) Me causa confusión... que la sanción de nueve salarios mínimos... establecida en el artículo 142 y 142-A del Código Tributario, me ha sido impuesta de acuerdo a esa norma, que es una Ley General y no de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta que es una Ley Especial (...)"

II.- Que la Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en que la apelante apoya su impugnación, procedió a rendir Informe de fecha diecisiete de marzo del año dos mil diecisiete, justificando su actuación en los términos siguientes:

"RAZONES DE HECHO

1) La impetrante aduce... que de todos los contribuyentes... se considera que un... (18%)... cumplen con el requisito de llevar el Registro de Control de inventario, por lo que... considera que se viola el principio de igualdad, establecido en el artículo 3 de la Constitución.

JUSTIFICACIÓN DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"

"(...) la Sala de lo Constitucional... en sentencia del día veintiséis de agosto de mil novecientos noventa y ocho (amparo 31 7-97), sobre el... Principio expresa: "...de manera que un órgano jurisdiccional no pueda, en casos sustancialmente iguales, modificar arbitrariamente el sentido de sus resoluciones, salvo cuando su apartamiento de los precedentes posea una fundamentación suficiente y razonada... Por tanto, puede concluirse que el derecho de igualdad tiene dos perspectivas Constitucionales: a) la igualdad ante la

Ley; y b) la igualdad en la aplicación de la Ley. Conforme a la primera, frente a supuestos de hechos iguales, las consecuencias deben ser las mismas, evitando toda desigualdad arbitraria y subjetiva. Según la segunda... las resoluciones judiciales deben ser las mismas al entrar al análisis de los mismos presupuestos de hecho, aunque sean órganos jurisdiccionales distintos los que entraren al conocimiento del asunto, evitando cualquier violación consistente en que un mismo precepto legal se aplique en casos iguales con evidente desigualdad...”.

De lo antes expuesto, y de conformidad a lo argumentado por la impetrante, es de establecer que ya en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, se encuentra tipificado que los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles... están obligados a llevar Registros de control de Inventarios... por lo que la obligación... no fue cumplida por la contribuyente... debido a que se comprobó que la actividad principal de la impetrante consiste en la venta de productos agropecuarios, en virtud de ello debió someter su conducta a lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario... Lo anterior en vista que esta Administración Tributaria, dentro del procedimiento de fiscalización... le solicitó a la apelante... que proporcionara los registros y documentación respecto al periodo tributario comprendido del uno al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, con los requisitos señalados en el artículo 142 y 142-A del Código Tributario; según acta... del día quince de julio de dos mil quince (...).”

”Consecuentemente según acta... del día dieciséis de octubre de dos mil quince, la impetrante proporcionó la siguiente documentación:

-Libros de Contabilidad: Libro Diario legalizado... Libro Mayor legalizado... y Libro de estados Financieros... en donde constan las operaciones realizadas durante el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

-Libro de Compras llevado para el control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios, correspondientes a los registros de los periodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

-Libro de ventas a Consumidor Final... correspondiente a los registros de los periodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

-Libro de ventas a contribuyente... correspondiente a los registros de los períodos Tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

No obstante, de haber exhibido y proporcionado la documentación antes referida se constató que la impetrante no lleva Registro Control de Inventario para el período mensual de diciembre de dos mil trece (...)"

"También la impetrante manifiesta que la multa impuesta... no guarda relación con las Utilidades de esta clase de negocio y además considera que es desproporcional a las utilidades efectivas de esta empresa, pues los Agroservicios son de temporadas (...)"

"Ante lo expresado... esta Dirección General señala que el artículo 39 del Código Tributario establece que los contribuyentes están obligados al pago de los Tributos y al cumplimiento de las Obligaciones formales establecidas por este Código o por las Leyes Tributarias respectiva, así como al pago de las Multas e Intereses... por lo que esta Dirección General... se ha limitado a cumplir con lo establecido en el Código Tributario"

"Como puede observarse de lo antes dicho, esta Administración Tributaria... en el estudio realizado... ha respetado el Principio de Igualdad, pues no ha existido... tratamiento desigual; por cuanto las normas tributarias no han sido aplicadas con criterio distinto para la citada contribuyente... sino de estricta igualdad, puesto que el tratamiento y determinaciones impositivas consignadas en el Informe de Infracción están apegados a la Ley (...)"

"RAZÓN DE DERECHO.

La demandante expresa que le causa... duda que la sanción... por no llevar el Registro control de inventarios... artículo 142 y 142-A del Código Tributario, le ha sido impuesta de acuerdo a la referida norma, que es una Ley General y no de acuerdo a la Ley de Impuesto Sobre Renta que es una ley especial (...)"

"JUSTIFICACIÓN DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Respecto a lo aducido... es importante establecer que... esta Dirección General se vio en la necesidad de unificar, simplificar y racionalizar las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas, así como la aplicación homogénea de la normativa tributaria por parte de esta Administración Tributaria (...)"

"De ahí que, esta- Dirección General en el auto de designación... se estableció que en virtud de... los artículos 173 y 174 del Código Tributario, se fiscalizara e investigara si la recurrente había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento de aplicación... el Código Tributario y su respectivo Reglamento de aplicación y demás disposiciones legales, en relación con el impuesto definido, por lo que esta Dirección General, garante y respetuosa de los Derechos Constitucionales... en ningún momento ha violado el procedimiento de fiscalización"

"Por tal razón, no cabe duda que el reparo fiscal y sus actuaciones fueron motivadas por el marco legal imperante, lo cual dota de juridicidad el informe de infracción y la resolución venida en alzada, en la que se impuso la multa"

III.- Que continuando con el Incidente que nos ocupa, esta instancia contralora proveyó auto de las ocho horas del día veintidós de marzo del año dos mil diecisiete, mediante el cual se abrió a pruebas el presente recurso, derecho del cual hizo uso la parte alzada, mediante escrito presentado el día veinte de abril del mismo año, por medio del cual ratificó lo expresado en el escrito de interposición del Recurso de Apelación; posteriormente, se mandó oír en alegaciones finales a la impetrante, mediante auto de las trece horas veinte minutos del día veintiocho de abril del año dos mil diecisiete, derecho del cual hizo uso, por medio de escrito presentado en fecha veintitrés de mayo del mismo año, quedando el presente incidente en estado para emitir sentencia.

IV.- Que del análisis de lo expuesto por parte de la recurrente y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en adelante Dirección General o Administración Tributaria, este Tribunal hace las siguientes consideraciones:

1. DE LA SANCIÓN POR OMITIR LLEVAR REGISTROS DE CONTROL DE INVENTARIOS ESTANDO OBLIGADO A ELLO.

La Dirección General, durante la fiscalización del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, verificó que la actividad económica de la apelante consistió en la venta de productos agropecuarios, estando obligada a llevar registros de control de inventarios, conforme a lo dispuesto en los artículos 142 incisos primero y séptimo y 142-A del Código Tributario. No obstante esta obligación, se estableció por parte de la Administración Tributaria, que la apelante no llevó el referido registro para el período mensual de diciembre del año dos mil trece, por lo que, conformidad a lo regulado en el artículo 243 letra a) del Código Tributario, sancionó a la recurrente con Multa por omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello.

Este Tribunal previo a pronunciarse de los razonamientos en los que la recurrente fundamenta su inconformidad con la multa impuesta, advierte lo siguiente:

De conformidad a lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencia de bienes muebles corporales, están obligados a llevar registro de control de inventarios, que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, el resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados, así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente; esto en relación con el artículo 142-A del Código Tributario, en el cual se enumeran los requisitos mínimos que debe contener el mencionado registro.

Este Tribunal, al respecto, tiene a bien manifestar que el artículo 142 inciso primero del Código Tributario establece, en relación a la referida obligación que: *“Los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente”*.

Para el caso que nos ocupa, se constata del Expediente Administrativo, que la recurrente, durante el ejercicio fiscalizado, comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, realizó operaciones económicas consistentes en la transferencia de bienes muebles corporales, tales como la venta de productos para uso agropecuario, por lo que se encontraba obligada a llevar registros de control de inventarios, de conformidad con lo establecido en la disposición legal antes citada.

Dentro de la fiscalización realizada a la recurrente, la Administración Tributaria por medio de requerimiento con referencia 30205-NEX-2782-2015, de fecha veintinueve de junio del año dos mil quince, el cual corre agregado a folios 5 del Expediente Administrativo, solicitó a la apelante exhibiera con relación al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, entre otros, lo siguiente: *""Registros de Control de Inventarios... de conformidad con los artículos 142 y 142-A del Código Tributario""*.

La apelante dio respuesta a dicho requerimiento mediante Acta de exhibición de documentos y registros de fecha quince de julio del año dos mil quince, suscrita por la recurrente y por la auditora designada, que corre agregada a folios 8 del Expediente Administrativo, en la cual consta lo siguiente: *""Registros de Control de Inventarios llevados para el ejercicio impositivo... de dos mil trece... **de lo cual manifestó la contribuyente que no llevó registros de control de inventarios, durante el ejercicio impositivo de dos mil trece**""* (Énfasis agregado).

Finalmente, la Administración Tributaria requirió a la recurrente para que dentro de los plazos concedidos en el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas subsanara la obligación incumplida, tal como se observa a folios 19 y 20 del Expediente Administrativo; no obstante, en la etapa de audiencia la apelante por medio de escrito presentado en fecha ocho de noviembre del año dos mil dieciséis manifestó lo siguiente: *""Estoy de acuerdo con la infracción determinada de **Omitir Llevar Registros de Control de Inventarios estando obligada a ello**, infringiendo lo dispuesto en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario; también estoy de acuerdo al pago de la sanción del artículo 243 letra a) del mismo Código""*, concluyendo la Sección Jurídica de la Oficina Regional de Oriente que la recurrente no vertió argumentos que desvirtuaran el incumplimiento de omitir llevar registros

de control de inventarios correspondiente al período mensual de diciembre del año dos mil trece, establecido en el Informe de Infracción de fecha veinticuatro de octubre del año dos mil dieciséis, razón por la cual el referido incumplimiento se mantuvo inalterable, no asistiéndole a la recurrente el derecho de acceder a la atenuante respectiva como se advierte de la Resolución Sancionadora objeto de Recurso de Apelación, lo cual consta a folios 29 vuelto del Expediente Administrativo.

En consecuencia, habiéndose comprobado el incumplimiento antes relacionado, este Tribunal advierte que el actuar de la Administración Tributaria ha sido conforme a Derecho. Criterio que es conforme a sentencia emitida por este Tribunal, a las catorce horas siete minutos del día veintisiete de febrero del año dos mil diecisiete, con referencia R1609010M.

Establecida la legalidad de la imposición de la Multa por omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello, se procede a analizar los argumentos en los cuales la recurrente fundamenta su inconformidad, siendo éstos los siguientes:

A) *““Que según estimaciones que de todos los Contribuyentes existentes en el país, se considera que un 18% de ese universo cumple con el requisito de llevar el Registro de Control de Inventario, en ese sentido me siento agraviada por la multa... por lo cual considero que se me viola el principio de igualdad””.*

El artículo 3 del Código Tributario establece los principios a los que se ajustarán las actuaciones de la Administración Tributaria, entre los que se cita el Principio de Igualdad, que implica que la Dirección General, en el ejercicio de las competencias que le atribuye el ordenamiento jurídico, no deberá incurrir en tratamientos diferenciados hacia los sujetos pasivos, cuando éstos se encuentren en igualdad de condiciones respecto de la Ley.

En ese sentido, la igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma, y viceversa, que situaciones económicamente desiguales se traten de distinta manera. Y es que la igualdad, implica que deben compararse por lo menos dos

personas, cosas o situaciones con base en una o varias características comunes, que constituyen el término de la comparación.

Por lo anterior, es evidente la prohibición que recae sobre la Administración Tributaria, de efectuar diferenciaciones entre los contribuyentes al momento de aplicar la normativa tributaria, lo que no conlleva a que ésta deba abstenerse de efectuar tratamientos desiguales, cuando la diferenciación entre los sujetos pasivos obedezca a circunstancias expresamente señaladas en la Ley; es decir, el Principio de Igualdad se configura en la necesidad de otorgar el mismo tratamiento a los administrados que se encuentren en una misma situación jurídica, pero cuando éstos se encuentren en posiciones diferentes frente a la ley, corresponderá la concesión del tratamiento que la legislación tributaria haya previsto para cada caso en particular.

El pretender un tratamiento igualitario por parte de la Dirección General consistente en la no imposición de una sanción ante el incumplimiento constatado de una obligación tributaria, en este caso "Omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello", por el hecho que a otros contribuyentes según su parecer, no se les sanciona respecto de tal incumplimiento, invocando el Principio de Igualdad, haría incurrir a la Dirección General no solo en violación al referido principio sino también al Principio de Legalidad que rige su actuar.

Así las cosas, la Dirección General ha limitado su actuación al cumplimiento de los Principios de Igualdad y de Legalidad contenidos en el artículo 3 del Código Tributario, concediendo el tratamiento y requiriendo de la recurrente, el cumplimiento de aquellas obligaciones que le son exigidas por la normativa de la materia, de ahí que no se observa violación a este principio con el actuar de la Administración Tributaria, por lo que se desestima el argumento expuesto por la recurrente.

B) "Que en dicha resolución se hace mención del período comprendido del 1 al 31 de diciembre, siendo lo correcto del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013".

En cuanto a lo alegado, por el hecho de que en la Resolución objeto de Recurso de Apelación, la sanción se ha impuesto respecto del período mensual de diciembre del año dos mil trece y no del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, este Tribunal del análisis del Expediente Administrativo constató que la Dirección General en la etapa de fiscalización realizó requerimiento para que la recurrente exhibiera los "Registros de Control de Inventarios" correspondientes al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, etapa en la cual la recurrente no exhibió los registros requeridos.

No obstante ello, la Dirección General en su Informe de Infracción de fecha veinticuatro de octubre del año dos mil dieciséis estableció que la apelante incurrió en la infracción de "Omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello", únicamente para el período mensual de diciembre del año dos mil trece. En la etapa de audiencia y apertura a pruebas la recurrente tampoco presentó los registros de control de inventarios requeridos, consecuencia de ello la Dirección General en la Resolución Sancionadora de fecha veintitrés de noviembre del año dos mil dieciséis, impuso a la recurrente, Multa por Omitir Llevar Registros de Control de Inventarios estando obligado a ello, respecto del período mensual de diciembre del año dos mil trece.

Establecido lo anterior, es oportuno aclararle a la recurrente que el hecho que la Dirección General haya consignado en la Resolución Sancionadora que el incumplimiento de la obligación acaeció en el período mensual de diciembre del año dos mil trece, no afecta la legalidad de lo actuado por la misma, ya que la obligación de llevar registros de control de inventarios de acuerdo a los incisos primero y séptimo del artículo 142 del Código Tributario, es de manera actual y permanente, por lo que debe cumplirse a medida se den las operaciones; no obstante ha quedado demostrado en el presente caso, que del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, la recurrente omito llevar dicho registro, incluso fue aceptado por la referida apelante ante la Administración Tributaria, razón por la cual aunque el incumplimiento de dicha obligación se diera en uno o en varios de los meses dentro del relacionado ejercicio fiscal, la sanción a imponer debe ser por una sola vez, al establecerse dentro del ejercicio fiscalizado que incumplió con dicha obligación, lo que se advierte de lo actuado por la Dirección General y tal como se ha dejado plenamente establecido en párrafos anteriores.

C) *“Que la multa impuesta de nueve salarios mínimos... es desproporcional a las utilidades efectivas de esta clase de empresas”*.

Desde la óptica de la potestad sancionadora de la Administración Pública, el Principio de Proporcionalidad no es más que la debida adecuación entre el hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, lo que conlleva un límite a la actuación represiva del Estado, ya que como señalan José Garberí Llobregat y Guadalupe Buitrón Ramírez en su obra *“El Procedimiento Administrativo Sancionador”* (Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, Volumen I, páginas 121 y 122), ésta *“únicamente podrá ser llevada a la Práctica cuando resulte estrictamente necesaria, idónea y proporcionada para obtener los objetivos perseguidos por la misma, de forma que cuando los fines buscados con su adopción puedan ser conseguidos a través de alternativas manifiestamente menos gravosas, habrá de imponerse la utilización de estas últimas”*.

Consecuentemente, para el caso de la infracción señalada en el artículo 243 letra a) del Código Tributario, por el incumplimiento a la obligación contenida en el artículo 142 inciso primero del citado Código, esa adecuación necesaria entre la gravedad del hecho ilícito y la sanción correspondiente, no es algo que dependa del arbitrio de la Administración Tributaria, sino que es un aspecto ya establecido de forma clara por el legislador, al estipular para cada una de las infracciones en comento su respectiva sanción, de acuerdo a la gravedad que representan para la normativa tributaria los citados incumplimientos, sin que se establezcan alternativas en cuanto al monto o tipo de sanción a aplicar, sujetas a discrecionalidad de la Dirección General.

Tomando en consideración lo expuesto, se estima que la Administración Tributaria, ha actuado en observancia al Principio de Proporcionalidad, ya que la infracción y sanción que ahora se discute se encuentra plenamente tipificada en el citado Código, siendo así que no ha sido al azar o a discrecionalidad de la Administración Tributaria la imposición de la misma, ya que previamente se establece en nuestra legislación los supuestos de la infracción y la sanción correspondiente al caso concreto; siendo el deber del legislador establecer los parámetros bajo los cuales se impondrán las sanciones en razón de la gravedad de la infracción cometida por la recurrente, respetando los derechos constitucionales, actuando en el marco de legalidad preestablecido, y no existiendo de tal manera vulneración alguna del

Principio de Proporcionalidad, por lo que se desestima el alegato planteado por la recurrente. Lo antes expuesto es en lo pertinente conforme a sentencia emitida por este Tribunal, a las ocho horas del día veintiséis de julio del año dos mil dieciséis, con referencia C1604008M.

D) *“““Que la sanción impuesta... por no llevar el Registro de Control de Inventario establecida en el artículo 142 y 142-A del Código Tributario, me ha sido impuesta de acuerdo a esa norma, que es una Ley General y no de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta que es una Ley Especial”””.*

Este Tribunal a los efectos de establecer la procedencia o improcedencia del razonamiento expuesto por la recurrente considera necesario traer a cuenta lo siguiente:

a) Que por medio del Auto de Designación de fecha veintiséis de junio del año dos mil quince, se faculta a personeros de la Dirección General para que fiscalicen e investiguen si la recurrente ***“““ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento, así como las contenidas en el Código Tributario, su respectivo Reglamento de Aplicación... en relación con el impuesto referido”””.***

b) Que en la Ley de Impuesto sobre la Renta no hay disposiciones que regulen el régimen de infracciones y sanciones específicamente para dicho impuesto, ya que las mismas fueron derogadas con la entrada en vigencia del Código Tributario.

c) Que el Código Tributario contiene el marco regulatorio del régimen de infracciones y sanciones en materia de tributos internos (Capítulo VIII).

Conforme a lo anterior, este Tribunal advierte, que la Dirección General también tenía la facultad para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario relacionadas con el impuesto sobre la renta, siendo una de ellas la obligación de ***“““LLEVAR REGISTROS DE CONTROL DE INVENTARIOS”””***, establecida en el artículo 142 del citado Código, en razón de que la recurrente durante el ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece realizó

transferencias de bienes muebles corporales consistentes en la venta de productos para uso agropecuario.

La Dirección General como resultado de la fiscalización e investigación realizada estableció que la recurrente para el período mensual de diciembre del año dos mil trece había incumplido la obligación tributaria de llevar registros de control de inventarios, en razón de ello, ante la ausencia en la Ley de Impuesto sobre la Renta de un régimen de infracciones y sanciones y siendo que en el Código Tributario se encuentra establecida la referida obligación, procedió a tipificar la infracción y a imponer la sanción correspondiente conforme a lo establecido en el artículo 243 letra a) del citado Código, en tal sentido la imposición de la sanción objeto de cuestionamiento conforme a una ley general como lo es el Código Tributario, al no estar contemplada en la Ley de Impuesto sobre la Renta (ley especial), lo ha sido por la Dirección General acorde a Derecho, no siendo procedente el argumento planteado por la recurrente.

2. DE LA INCONFORMIDAD PLANTEADA EN APERTURA A PRUEBAS.

La recurrente por medio de escrito presentado a este Tribunal en la etapa de Apertura a Pruebas en lo pertinente manifestó: ***““En el artículo 142 habla de los Registros de Control de Inventarios, mientras que en el Artículo 142-A habla de Registros de Inventarios lo cual causa confusión... según mi entender se trata de documentos diferentes””***.

Para establecer la procedencia o improcedencia del razonamiento expuesto por la recurrente es necesario, analizar el marco regulatorio concerniente al “REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS”, en tal sentido se advierte lo siguiente:

El artículo 142 del Código Tributario en sus incisos primero y séptimo establece lo siguiente: ***““Los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente””*** .

“““El registro de inventarios a que **se hace referencia en el inciso primero de este artículo** debe llevarse de manera permanente y constituye un registro especial e independiente de los demás registros””” (Énfasis agregado).

La relacionada disposición establece ampliamente en su inciso primero en qué consiste el registro de control de inventarios, y por su parte, el inciso séptimo regula la forma en que éste debe llevarse, no obstante que el legislador tributario se haya referido a dicho registro de control de inventarios con el término “““registro de inventarios”””, puesto que seguidamente en el mismo inciso se aclara que se hace referencia al registro regulado en el inciso primero del artículo 142 del Código Tributario.

Por su parte, el artículo 142-A del Código Tributario en su acápite se consigna que regula los “““**Requisitos del Registro de Control de Inventarios**”””, en tal sentido el legislador tributario reitera tal finalidad cuando en el inciso primero de dicho artículo señala que “““**El registro de inventarios a que hace referencia el artículo anterior, deberá contener los requisitos mínimos siguientes**”””; siendo entonces que los requisitos detallados en el relacionado artículo son los que debe contener el registro de control de inventarios regulado en el artículo 142 de Código Tributario, no obstante que en la redacción del artículo 142-A para referirse al **Registro de Control de Inventarios** se haga uso de una serie de términos como lo son “““Registro de inventarios”””, “““Registro”””, “““Control de inventarios”””.

Conforme a lo anterior y en base a una interpretación armónica de las normas, se advierte que si bien el legislador tributario al referirse al **Registro de Control de Inventarios**, en los artículos 142 y 142-A del Código Tributario ha hecho uso indistintamente de los términos “““Registro de inventarios”””, “““Registro”””, y “““Control de inventarios”””, también se ha dejado plenamente establecido por este Tribunal que las disposiciones antes relacionadas son claras al momento de regular lo concerniente en qué consiste el registro de control de inventarios; la forma en que éste debe llevarse; y los requisitos que debe contener, por lo que en ningún momento debe entenderse que en los artículos objeto de análisis se haga referencia a dos documentos diferentes.

A ello se suma el hecho que la recurrente ni en la etapa de audiencia ni en la de apertura a pruebas conferidas por la Oficina Regional de Oriente, a los efectos de desvirtuar el incumplimiento *“Omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello”*, argumentó la confusión alegada ante este Tribunal, sino todo lo contrario por medio de escrito presentado a la Dirección General en fecha ocho de noviembre del año dos mil dieciséis manifestó en lo pertinente: *“Estoy de acuerdo con la infracción determinada de **Omitir Llevar Registros de Control de Inventarios estando obligada a ello”***.

Desde la perspectiva señalada, este Tribunal concluye que la confusión alegada carece de fundamento y que la Administración Tributaria dio cumplimiento a lo que establece el ordenamiento jurídico tributario, debido a que se aplicó las disposiciones legales previamente establecidas a efecto de constatar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el caso específico la contenida en el artículo 142 del Código Tributario.

3. DE LO PETICIONADO EN ALEGACIONES FINALES.

Por medio del escrito presentado en la etapa de Alegaciones Finales, la recurrente en cuanto a la imposición de la Multa por Omitir Llevar Registros de Control de Inventarios estando obligada a ello, solicita a este Tribunal que verifique lo siguiente:

A) *“Que se revise las delegaciones de las firmas a los funcionarios respectivos si han sido autorizadas de acuerdo a lo establecido por las leyes de la materia y sus respectivos Reglamentos”*.

Sobre lo anterior, este Tribunal realiza las siguientes consideraciones:

La competencia es un elemento subjetivo del acto administrativo que condiciona su validez, y que se define como la medida de la potestad que corresponde a cada órgano.

Al analizar la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, se observa que en el artículo 3 se establece que las funciones básicas de dicha Dirección General serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley y en

general, la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc., todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima.

La competencia es una determinación normativa que se le otorga al órgano institución, por lo que, al ser competencia de la Administración Tributaria la fiscalización, liquidación oficiosa de impuestos y cualquier otra función que en materia de tributos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora, según el artículo 23 del Código Tributario, podemos concluir que la Dirección General de Impuestos Internos puede válidamente ejercer las atribuciones relacionadas con el procedimiento de determinación oficiosa.

En el caso de mérito, se advierte que el Auto de Designación de fecha veintiséis de junio del año dos mil quince y el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas de fecha veinticinco de octubre del año dos mil dieciséis, han sido firmados por el Jefe de la Oficina Regional de Oriente de la Dirección General de Impuestos Internos, y la Resolución Sancionadora de fecha veintitrés de noviembre del año dos mil dieciséis, ha sido firmada por el Jefe de la Sección Jurídica de la Oficina Regional de Oriente, por delegación de la Subdirección General.

En ese orden de ideas, el artículo 8 inciso tercero de la precitada ley orgánica establece que el Subdirector General, conservando siempre las responsabilidades inherente a su cargo, podrá delegar una o más de las facultades que esta ley le confiere a cualesquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados.

Es así que, para hacer efectivos los preceptos legales antes enunciados, la Dirección General de Impuestos Internos, suscrito por el Subdirector General, emitió el Acuerdo **VEINTICUATRO/DOS MIL CINCO**, por medio del cual, entre otras cosas, se delegó en el Jefe de la Oficina Regional de Oriente para que autorice, firme y selle los Autos de Designación mediante los cuales se facultan a los Coordinadores de Grupos de Fiscalización, Supervisores y Auditores para que realicen al fiscalización, verificación, inspección y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, contenidas

en el Código Tributario y su correspondiente Reglamento de Aplicación, así como en las distintas leyes tributarias y sus respectivos Reglamentos; el Acuerdo **DOS/DOS MIL CATORCE**, por medio del cual, entre otras cosas, se delegó en el Jefe de la Oficina Regional de Oriente para que emita y autorice con su firma y sello los Autos por medio de los cuales se conceden plazos para ejercer los derechos de audiencia y aportación de pruebas de descargo a los contribuyentes; y el Acuerdo **VEINTIDÓS/DOS MIL UNO**, por medio del cual, entre otras cosas, se delegó en el Jefe de la Sección Jurídica de la Oficina Regional de Oriente para que autorice con su firma y sello resoluciones por medio de las cuales se imponen sanciones por incumplimiento por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, relativas a los diferentes tributos internos, hasta por la cantidad de ₡300,000.00.

Se sabe, que cuando mediante un acuerdo, el Subdirector General faculta a tales personas para autorizar con su firma y sello los actos, resoluciones y demás actuaciones que correspondan dentro de su respectiva competencia, nos encontramos ante la presencia de la llamada delegación de firma, **figura mediante la cual el funcionario competente faculta a cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados**, para suscribir actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, que de conformidad con su ley orgánica deberán ser calzadas con la firma del Director General o Subdirector General.

Esta delegación de firma no representa una verdadera transferencia de competencia, ya que ésta la sigue manteniendo el órgano delegante, teniendo el delegado una parte de la tarea material que aquél debe cumplir, como es el caso, suscribir actuaciones imputables a dicho órgano delegante. En tal sentido, la doctrina de los expositores del derecho señala que en todo caso, el acto emana de la autoridad delegante.

Los anteriores razonamientos, tienen su base en jurisprudencia emanada de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las once horas del día veintinueve de septiembre del año mil novecientos noventa y ocho, con referencia 39-F-97.

Por tanto, las actuaciones realizadas por el Jefe de la Oficina Regional de Oriente y por el Jefe de la Sección Jurídica de la referida oficina, han sido realizadas dentro de las

competencias **que les han sido delegadas por el Subdirector General, en consecuencia, son válidas las actuaciones realizadas.**

Criterio que es conforme a sentencia dictada por este Tribunal, a las ocho horas veinte minutos del día veintidós de junio del año dos mil diecisiete, con referencia R1604049M.

B) ""Que se revise la Caducidad del período 2013"".

Al respecto, este Tribunal luego de revisar el Expediente Administrativo correspondiente, advierte que en el caso de autos la infracción se constituyó por el hecho que la apelante omitió llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello, durante el período mensual de diciembre del año dos mil trece, la cual es sancionada conforme al artículo 243 letra a) del Código Tributario.

Previo a realizar el respectivo análisis, cabe señalar que la sanción es considerada para el caso de mérito, como aislada del impuesto, debido a que la infracción no guarda relación directa con la liquidación de oficio del impuesto, sino con una obligación que deviene de la clase de operaciones que realiza la contribuyente, como lo es, la obligación de llevar el registro de control de las operaciones consistentes en transferencias de bienes muebles corporales.

Ahora bien, respecto de la caducidad de la acción sancionadora, es preciso señalar que se constituye como aquella limitación que persigue que se declare que un derecho u obligación ha perdido su eficacia jurídica, ante la inactividad o laxitud de la autoridad competente para ejercerlo, quien deja transcurrir el tiempo legal máximo estipulado para perseguir las conductas ilícitas.

En otras palabras, la caducidad es la figura jurídica a través de la cual se extingue la posibilidad de ejercicio de ciertos derechos o facultades, que se origina por el solo transcurso del tiempo contemplado para su realización; es decir, conlleva la cesación de las potestades tendientes al ejercicio legítimo de derechos, producto de la inactividad del sujeto legitimado para su concreción, durante el término establecido en la Ley. En ese sentido, se instituye

como un límite al ejercicio del *Ius Puniendi* Estatal, de forma que transcurrido el plazo previsto en la ley, no se puede llevar adelante la persecución pública derivada de la sospecha de que se ha cometido un hecho punible concreto.

Lo anteriormente expuesto permite dilucidar los elementos que deben concurrir para que pueda tenerse por configurada la caducidad, los cuales son: a) que a un sujeto determinado, le asista una potestad que requiera, para encontrarse dotada de eficacia, que se ejerza frente a otro sujeto; b) la inactividad o desidia del titular del derecho, a fin de materializar la facultad que le asiste; c) la existencia de un plazo legalmente configurado, para hacer efectiva la potestad que se posee; y d) vencimiento del plazo contemplado, sin haber llevado a cabo las acciones dirigidas a la realización de las facultades otorgadas.

En nuestro ordenamiento jurídico, el plazo general para ejercer la facultad sancionadora por parte de la Administración Tributaria, respecto de las sanciones aisladas se ve regulado en el artículo 175 letra c) del Código Tributario, que en lo pertinente establece:

“Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán”.

*“c) **En tres años para la imposición de sanciones aisladas** por infracciones cometidas a las disposiciones de las leyes tributarias y este código, **contados desde el día siguiente al que se cometió la infracción** o en el plazo de cinco años en los casos que no se hubieren presentado liquidación del tributo, retenciones o pago a cuenta”* (El realce es nuestro).

De conformidad al artículo transcrito, la Dirección General de Impuestos Internos, cuenta con un plazo de tres años para imponer sanciones aisladas; estableciendo bajo dicha circunstancia, que el cómputo del plazo comienza a partir del día siguiente del cometimiento de la infracción.

En ese sentido, la resolución recurrida sanciona las operaciones que no fueron registradas en el control del inventario del uno de diciembre al treinta y uno de diciembre del

año dos mil trece, de ahí que, según la fecha de cometimiento de la infracción, para el citado período mensual, los tres años se cumplirían el uno de enero del año dos mil diecisiete.

De la revisión de la resolución apelada, se advierte que ésta fue emitida y notificada el día veintitrés de noviembre del año dos mil dieciséis, de lo cual se constata que para el período mensual objeto de sanción aún no había caducado la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, para establecer que la apelante había omitió llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello, durante el período mensual de diciembre del año dos mil trece.

Por consiguiente, no cabe duda que en el caso de autos, a la fecha de la notificación de la resolución sancionadora, el plazo que tiene la Administración Tributaria para ejercer la facultad sancionadora, aún no habían vencido, por lo tanto se concluye que no ha operado la caducidad, por lo que se advierte que la Dirección General ha sancionado a la recurrente, al amparo de las disposiciones legales citadas, actuando conforme a los principios constitucionales a los que debe ceñirse la potestad sancionadora de la Administración, en aplicación del *Ius Puniendi* estatal. Principios que constituyen la base sobre la cual las Administraciones Públicas deben fundamentar sus actuaciones dentro del diligenciamiento del procedimiento administrativo, así como en la determinación de conductas que pueden ser constitutivas de infracciones; es decir, con estricto sometimiento al Principio de Legalidad, estipulado en nuestra Constitución en el artículo 86 inciso final. Criterio que es conforme a sentencias emitidas por este Tribunal, a las diez horas quince minutos del día dieciocho de julio del año dos mil dieciséis, con referencia I1506002TM; y a las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de diciembre del año dos mil cuatro, con referencia R0311012TM.

En razón de todo lo expuesto, y establecida la legalidad de lo actuado por la Dirección General, este Tribunal considera que los argumentos planteados por la recurrente, no resultan atendibles, debiendo confirmarse la Resolución Sancionadora objeto de alzada.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: CONFÍRMASE** la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cuarenta

minutos del día veintitrés de noviembre del año dos mil dieciséis, a nombre de -----, por el concepto y monto señalado al inicio de la presente sentencia.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

Devuélvase el Expediente Administrativo que contiene las diligencias, a nombre de -----, a la oficina de su origen. **NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---YAGE.---R. HUEZO.---R. CARBALLO.---C. E. TOR. F.---J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.**

CORRESPONDE A DATOS PERSONALES O CONFIDENCIALES: -----